



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 21 de junio de 2012*

«Recurso de casación — Ayuda de Estado — Régimen de reajuste de los valores fiscales de los activos — Sector bancario — Imposición de plusvalías — Impuesto sustitutivo — Selectividad»

En el asunto C-452/10 P,

que tiene por objeto un recurso de casación interpuesto, con arreglo al artículo 56 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el 13 de septiembre de 2010,

BNP Paribas, con domicilio social en París,

Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), con domicilio social en Roma,

representadas por los Sres. R. Silvestri, G. Escalar, y M. Todino, avvocati,

partes recurrentes,

y en el que la otra parte en el procedimiento es:

Comisión Europea, representada por los Sres. V. Di Bucci y D. Grespan, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada en primera instancia,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de Sala, y los Sres. U. Löhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabayev y C.G. Fernlund (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretaria: Sra. A. Impellizzeri, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de febrero de 2012;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: italiano.

Sentencia

- 1 Mediante su recurso de casación, BNP Paribas y Banco Nazionale del Lavoro SpA (BNL) (en lo sucesivo, «BNL») solicitan la anulación de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 1 de julio de 2010, BNP Paribas y BNL/Comisión (T-335/08, Rec. p. II-3323; en lo sucesivo, «sentencia recurrida»), mediante la que dicho Tribunal desestimó su recurso de anulación de la Decisión 2008/711/CE de la Comisión, de 11 de marzo de 2008, relativa a la ayuda estatal C 15/07 (ex NN 20/07), ejecutada por Italia, en relación con los incentivos fiscales en favor de determinadas entidades de crédito que son objeto de reorganización (DO L 237, p. 70; en lo sucesivo, «Decisión controvertida»).

Antecedentes del litigio

Observaciones preliminares

- 2 La Decisión controvertida se refiere al régimen tributario italiano de imposición de las plusvalías generadas a raíz de operaciones de cesión de elementos del activo a cambio de acciones realizadas entre sociedades.
- 3 La revalorización de los bienes de una sociedad es una operación contable por la que el valor contable del activo inmovilizado se fija en su valor corriente. El excedente resultante de la revalorización se considera un incremento del valor del activo inmovilizado que se puede amortizar.
- 4 El reajuste es una operación fiscal por la que el valor fiscal de los activos se adapta a su valor contable y se reconoce fiscalmente la plusvalía fiscal que pasa a ser imponible.
- 5 En 1990 el Derecho italiano establecía que, en principio, la aportación de una rama de actividad o de activos era fiscalmente equiparable a una venta de activos y conllevaba, en lo que respecta al impuesto de sociedades, el pago de un impuesto sobre la plusvalía resultante de la diferencia entre el valor contable del activo aportado y el valor fiscal de éste. Un mecanismo denominado «de neutralidad fiscal» o de «desajuste fiscal» permite no reajustar inmediatamente el valor fiscal al valor contable, y, en consecuencia, aplazar el pago del impuesto sobre la plusvalía. Este pago se produce el día en el que se lleve a cabo el reajuste fiscal.
- 6 La normativa italiana a la que hace referencia la Decisión controvertida trata de la imposición de las plusvalías resultantes del reajuste del valor fiscal de algunos activos para tener en cuenta su valor contable. En este ámbito existía una normativa específica para algunas entidades de crédito como consecuencia de aportaciones de activos resultantes de reestructuraciones del sector bancario y una normativa aplicable a las demás sociedades.

Régimen de neutralidad fiscal de algunas entidades de crédito

- 7 La Legge n. 218 su disposizioni in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico (Ley nº 218, que establece disposiciones en materia de reestructuración y fortalecimiento patrimonial de las entidades de crédito de Derecho público), de 30 de julio de 1990 (GURI nº 182, de 6 de agosto de 1990; en lo sucesivo, «Ley 218/1990») pretendía racionalizar la actividad bancaria en Italia, y en particular, permitir que las entidades públicas del sector bancario adoptaran la forma jurídica de sociedades anónimas.
- 8 Puesto que desde el punto de vista fiscal la aportación de activos por entidades bancarias públicas (en lo sucesivo, «entidades transmitentes») a entidades de crédito (en lo sucesivo, «sociedades beneficiarias de aportaciones») se equiparaba a la venta de activos, dicha aportación generaba una plusvalía resultante de la diferencia entre el valor corriente de los elementos aportados y su valor fiscal. Esta plusvalía hubiera debido someterse al pago del impuesto de sociedades.

- 9 Con objeto de facilitar las operaciones de aportación de activos bancarios, el artículo 7, apartado 2, de la Ley 218/1990 estableció un régimen de neutralidad fiscal parcial con arreglo al cual el 85 % del valor de la plusvalía generada a raíz de la aportación de activos a sociedades beneficiarias de aportaciones a cambio de acciones de estas sociedades en el marco del artículo 1 de esta Ley no se reconocía fiscalmente (y, por tanto, no se gravaba) hasta su efectiva realización. Las entidades transmitentes quedaban inmediatamente gravadas por el 15 % restante de la plusvalía al tipo ordinario del impuesto de sociedades. Correlativamente, ese 15 % era imputable como incremento del valor fiscal de las acciones recibidas a cambio de la aportación (en la contabilidad de las entidades transmitentes) o del valor fiscal de los activos aportados (en la contabilidad de las sociedades beneficiarias de las aportaciones).
- 10 Ese régimen de neutralidad fiscal parcial implicaba un doble desajuste de los valores fiscales tanto en los activos aportados (en la contabilidad de las sociedades beneficiarias de las aportaciones) como en las acciones recibidas a cambio (en la contabilidad de las entidades transmitentes).
- 11 La Legge n. 489 su proroga del termine di cui all'articolo 7, comma 6, della legge 30 luglio 1990, n° 218 (Ley n° 489, por la que se prorroga el plazo señalado en el artículo 7, apartado 6, de la Ley n° 218, de 30 de julio de 1990), de 26 de noviembre de 1993 (GURI n° 284, de 3 de diciembre de 1993; en lo sucesivo, «Ley 489/1993»), impuso a las entidades públicas del sector bancario cuyo fondo de dotación pertenecía al Estado la obligación de adoptar la forma de sociedades anónimas con arreglo a las modalidades establecidas en la Ley 218/1990.

Regímenes de neutralidad fiscal de las demás sociedades

- 12 La Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (DO L 225, p. 1), fue transpuesta en Derecho italiano mediante el Decreto Legislativo n° 544, de 30 de diciembre de 1992 (GURI n° 9, de 13 de enero de 1993; en lo sucesivo «Decreto Legislativo 544/1992»). El objetivo de esta Directiva era, mediante el establecimiento de un régimen fiscal común, acabar con las distorsiones de la competencia derivadas de las legislaciones nacionales y facilitar las operaciones de reorganización entre sociedades de Estados miembros distintos, evitando una imposición con ocasión de la ejecución de dichas operaciones, a la vez que salvaguardar los intereses económicos de los Estados miembros afectados.
- 13 El régimen de neutralidad fiscal establecido por la Directiva 90/434 y por el Decreto Legislativo 544/1992 era comparable al establecido por la Ley 218/1990. Difería en que el régimen de neutralidad fiscal era total y el desajuste fiscal no era doble sino únicamente respecto de los activos aportados, es decir, sólo en la contabilidad de las sociedades beneficiarias de las aportaciones. Este régimen era aplicable a las operaciones de aportación entre las sociedades de Estados miembros distintos.
- 14 El Decreto legislativo n. 358 su riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni (Decreto Legislativo n° 358, mediante el que se reorganizan los impuestos sobre la renta que se aplican a las operaciones de cesión y transmisión de empresas, fusión, escisión y canje de participaciones), de 8 de octubre de 1997 (GURI n° 249, de 24 de octubre de 1997; en lo sucesivo, «Decreto Legislativo 358/1997»), extendió el régimen de la neutralidad fiscal establecido por el Decreto Legislativo 544/1992 a las operaciones de aportación entre sociedades italianas.
- 15 El artículo 4 del Decreto Legislativo 358/1997 disponía que la aportación de los activos de una rama de actividad entre sociedades situadas en el territorio italiano era fiscalmente neutra, siempre que a las acciones recibidas por la sociedad transmitente se les atribuyera el valor fiscal de los activos aportados y a los activos recibidos se les reconociera el valor fiscal que tenían cuando eran propiedad de la sociedad transmitente. En consecuencia, ese régimen provocaba, al igual que la Ley 218/1990, un doble desajuste fiscal.

- 16 El artículo 3 del Decreto Legislativo 358/1997 proponía una solución alternativa. En el momento de la operación de aportación podía abonarse un impuesto sustitutivo del 19 % del importe de la plusvalía realizada. En este caso no se producía un desajuste fiscal.

Regímenes de reajuste fiscal

- 17 El Decreto legislativo n. 41 su misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse (Decreto Legislativo nº 41, relativo a las medidas de urgencia para el saneamiento de las cuentas públicas y para el empleo en las regiones desfavorecidas), de 23 de febrero de 1995 (GURI nº 45, de 23 de febrero de 1995), reconoció a las sociedades beneficiarias de aportaciones efectuadas en virtud del artículo 7, apartado 2, de la Ley 218/1990, la facultad de reajustar el valor fiscal de los activos aportados y de las acciones recibidas por las entidades transmitentes, a los valores contables superiores de dichos activos y acciones.
- 18 Este reajuste eliminaba la suspensión del pago del impuesto y, en consecuencia, estaba supeditado al pago, por las sociedades beneficiarias de las aportaciones, de un impuesto con un tipo del 14 % de la plusvalía para el reajuste del valor fiscal de los activos recibidos como aportación o del 18 % si el reajuste concernía también al valor fiscal de las acciones recibidas por las entidades transmitentes. Esta facultad de reajuste sólo podía afectar a las aportaciones realizadas al amparo de la Ley 218/1990, sin poder extenderse a otros activos.
- 19 La Legge n. 342 su misure in materia fiscale (Ley nº 342, de medidas en materia fiscal), de 21 de noviembre de 2000 (suplemento ordinario a la GURI nº 276, de 25 de noviembre de 2000; en lo sucesivo, «Ley 342/2000»), introdujo un régimen de revalorización contable de los activos y un régimen de reajuste fiscal de los valores fiscales a los valores contables para las sociedades a las que era aplicable la Ley 218/1990 y para las demás sociedades.
- 20 Más concretamente, el artículo 10 de la Ley 342/2000 contemplaba la revalorización de determinados activos de las empresas. Ese artículo permitía a las empresas «revalorizar los activos materiales e inmateriales, excepto aquellos a cuya producción o intercambio está orientada la actividad de la empresa, así como las participaciones en sociedades controladas o en sociedades vinculadas en el sentido del artículo 2359 del Código Civil, cuando dichas participaciones constituyen inmovilizado, tal como aparecen en el balance del ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 1999 como máximo». Ese régimen de revalorización obligaba a pagar, sobre los valores superiores registrados en el balance como consecuencia de la revalorización, un impuesto sustitutivo de un tipo del 19 % para los activos amortizables y del 15 % para los activos no amortizables (artículo 12 de dicha Ley).
- 21 Por otro lado, el artículo 14 de la referida Ley establecía un régimen de reajuste fiscal de los activos mencionados en dicho artículo 10 de los valores fiscales a los valores contables mayores registrados en el balance. De este modo, el artículo 14 disponía que «podrá aplicarse lo dispuesto por el artículo 12 al reconocimiento, a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto de sociedades y del impuesto regional sobre las actividades productivas, de los valores mayores, registrados en el balance a que se refiere el artículo 10 [...], de los activos mencionados en dicho artículo 10».
- 22 Los artículos 17 y 18 de la Ley 342/2000 regían el régimen de reajuste de los valores fiscales a los valores contables registrados en el balance de las sociedades afectadas por reorganizaciones efectuadas en virtud de la Ley 218/1990 o del artículo 4 del Decreto Legislativo 358/1997.
- 23 Dicho artículo 17 disponía que las sociedades destinatarias de aportaciones realizadas en el marco de la Ley 218/1990 podían aplicar un impuesto sustitutivo a un tipo del 19 % a la diferencia entre el valor de los bienes recibidos como consecuencia de dichas aportaciones y su valor reconocido fiscalmente. El valor de los bienes considerado era el resultante del balance del ejercicio cerrado antes de la fecha de entrada en vigor de la Ley 342/2000, esto es, el 31 de diciembre de 1999. La diferencia sujeta al impuesto sustitutivo se consideraba un coste fiscalmente reconocido de las acciones recibidas por las entidades transmitentes.

- 24 Al pagar este impuesto, tanto las sociedades que poseían los activos bancarios como las sociedades que poseían las acciones de dichas sociedades podían reajustar los valores fiscales de los activos y de las acciones en cuestión, respectivamente. También estaba previsto que las sociedades beneficiarias de las aportaciones podían aplicar un impuesto sustitutivo del 15 % si decidían reajustar únicamente el valor fiscal de estos activos sin reajustar el valor de las acciones (reajuste único). En tal caso, la diferencia sujeta al impuesto no se reconocía fiscalmente a las entidades transmítentes y tan sólo las sociedades beneficiarias de las aportaciones se beneficiaban del sistema de reajuste.
- 25 El artículo 19 de la Ley 342/2000 disponía que el régimen del artículo 17 de esa Ley se aplicaba a las sociedades beneficiarias de las aportaciones previstas por el artículo 4, apartado 1, del Decreto Legislativo 358/1997.
- 26 El artículo 18 de la misma Ley disponía que, en el marco de las operaciones realizadas con arreglo a la Ley 218/1990, las entidades transmítentes podían aplicar un impuesto sustitutivo del 19 % a la diferencia entre el valor de las acciones recibidas y su valor fiscalmente reconocido. El valor de las acciones que había de considerarse era el resultante del balance del último ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 1999. Esta diferencia se reconocía como coste fiscal de las acciones recibidas. La referida diferencia no se reconocía como coste fiscal a las sociedades beneficiarias de las aportaciones.
- 27 El artículo 3, apartado 1, de la Legge n. 448 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002) [Ley nº 448, relativa al presupuesto anual y plurianual del Estado (Ley de Presupuestos de 2002)], de 28 de diciembre de 2001 (suplemento ordinario a la GURI nº 301, de 29 de diciembre de 2001; en lo sucesivo, «Ley 448/2001»), extendió los regímenes de revalorización y reajuste de los artículos 10 y 14 de la Ley 342/2000 a los bienes que figuraran en el balance del ejercicio cerrado antes del 31 de diciembre de 2000, mediante el pago del impuesto sustitutivo a los tipos del 19 % para los activos amortizables y del 15 % para los activos no amortizables.
- 28 El artículo 3, apartado 11, de la Ley 448/2001, extendió la aplicabilidad del régimen de revalorización previsto por los artículos 17 a 19 de la Ley 342/2000 a los bienes que figuraran en el ejercicio en curso a 31 de diciembre de 2001. Los tipos del impuesto sustitutivo se fijaron en el 12 % en caso de doble reajuste y en el 9 % en el supuesto de reajuste único.
- 29 El sistema italiano del impuesto de sociedades fue reformado en 2003 por el Decreto legislativo n. 344 su riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80 (Decreto Legislativo nº 244, por el que se reforma el impuesto de sociedades conforme al artículo 4 de la Ley nº 80, de 7 de abril de 2003), de 12 de diciembre de 2003 (suplemento ordinario a la GURI nº 291, de 16 de diciembre de 2003; en lo sucesivo, «Decreto Legislativo 344/2003»).
- 30 La Legge n. 350 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004) [Ley nº 350, relativa al presupuesto anual y plurianual del Estado (Ley de Presupuestos de 2004)], de 24 de diciembre de 2003 (suplemento ordinario a la GURI nº 299, de 27 de diciembre de 2003; en lo sucesivo, «Ley 350/2003»), extendió nuevamente los regímenes de revalorización y de reajuste de la Ley 342/2000.
- 31 El artículo 2, apartado 25, de la Ley 350/2003 modificó el artículo 10 de la Ley 342/2000 para permitir que las sociedades recurrieran a los mecanismos de revalorización voluntaria para los activos que figuraran en el balance del ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 2002 como máximo. Esta disposición autorizaba igualmente a las sociedades a acogerse al régimen de reajuste previsto por el artículo 14 de la Ley 342/2000 para los activos que figuraran en el balance del ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 2002 como máximo. El impuesto sustitutivo seguía fijado a los tipos del 19 % para los activos amortizables y del 15 % para los activos no amortizables.
- 32 El artículo 2, apartado 26, de la Ley 350/2003 precisó que lo dispuesto, en particular, por los artículos 17 y 18 de la Ley 342/2000 podía aplicarse a los bienes que figuraran en el balance del ejercicio en curso a 31 de diciembre de 2003. El tipo del impuesto sustitutivo se fijó en el 12 % en caso de doble reajuste y en el 9 % en caso de reajuste único.

33 Sin embargo esta Ley no prorrogó la aplicabilidad del artículo 19 de la Ley 342/2000, es decir, el reajuste fiscal de las aportaciones de activos de sociedades realizadas con arreglo al artículo 4 del Decreto Legislativo 358/1997.

Procedimiento administrativo y Decisión controvertida

34 Dado que la Ley 350/2003 no se notificó a la Comisión Europea a los fines de control de las ayudas de Estado con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3, ésta decidió iniciar el examen preliminar del régimen controvertido.

35 Habida cuenta de las respuestas de las autoridades italianas la Comisión informó a la República Italiana mediante escrito de 30 de mayo de 2007 de su decisión de incoar un procedimiento con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2, y pidió a los interesados que presentaran sus observaciones.

36 Habiendo tomado nota de las observaciones presentadas, la Comisión adoptó la Decisión controvertida.

37 Tras describir las reglas que rigen la imposición de las plusvalías en el sistema tributario italiano, la Comisión declaró, en cuanto a la determinación de la existencia de una ventaja selectiva, en primer lugar, en el apartado 86 de los fundamentos de la Decisión controvertida, que el régimen de desajuste fiscal establecido para las sociedades bancarias por el artículo 7, apartado 2, de la Ley 218/1990 y por el artículo 4 del Decreto Legislativo 358/1997 para las demás empresas no constituía una ayuda de Estado «porque los valores fiscales de los activos intercambiados se han mantenido inalterables y, por tanto, las plusvalías fiscales no se han materializado, por lo que no se ha concedido ninguna ventaja. [...] La Comisión concluye, por tanto, que el aplazamiento fiscal aplicado en el marco de la neutralidad fiscal se justifica por la lógica intrínseca del sistema fiscal y no constituye una ayuda estatal».

38 La Comisión consideró a continuación que los regímenes de reajuste fiscal establecidos por las Leyes 342/2000 y 448/2001 eran medidas fiscales generales justificadas por la lógica del sistema y, por tanto, no constituían ayudas de Estado. En efecto, según la Comisión, el impuesto sustitutivo no confería ninguna ventaja competitiva a las sociedades en cuestión, por aplicarse en las mismas condiciones a todas las sociedades, fueran o no bancarias.

39 En cambio la Comisión estimó que el régimen de reajuste fiscal previsto en el artículo 2, apartado 26, de la Ley 350/2003 no constituía una medida general porque era aplicable exclusivamente a las plusvalías realizadas por determinadas entidades de crédito como consecuencia de las reorganizaciones efectuadas al amparo de la Ley 218/1990. Las demás entidades de crédito y las otras sociedades afectadas por operaciones realizadas con arreglo al Decreto Legislativo 358/1997 no podían ser objeto del mismo régimen de reajuste fiscal.

40 Según la Comisión, el régimen del artículo 2, apartado 25, de la Ley 350/2003 «no constituye un reajuste fiscal de los valores no ajustados resultantes de reorganizaciones fiscalmente neutras, sino un régimen de revalorización fiscal que ha permitido realizar plusvalías ocultas derivadas de la adaptación del valor fiscal al valor corriente de los activos mantenidos por la sociedad beneficiaria». Consideró que los regímenes establecidos en los artículos 2, apartado 25, y 2, apartado 26, de la Ley 350/2003, no eran equivalentes habida cuenta de la diferencia entre los tipos legales del impuesto sustitutivo establecidos en estos dos regímenes.

41 La Comisión estimó además que, en la medida en que el régimen de neutralidad fiscal establecido por la Ley 218/1990 y el establecido por la Ley 358/1997 son equivalentes, el legislador italiano debería haber aplicado el mismo régimen de reajuste fiscal en 2003.

42 Según la Comisión, la ventaja fiscal establecida en el artículo 2, apartado 26, de la Ley 350/2003, no podía considerarse «*de minimis*».

- 43 En cuanto a la justificación relativa a la naturaleza del régimen fiscal, la Comisión consideró que el régimen aplicable al sector bancario «no constituye una adecuación del sistema general a las características diferenciales del sector bancario sino más bien una ventaja selectiva que incide en la mejora de la competitividad de determinadas empresas».
- 44 La Comisión dedujo de ello que el régimen que se aplicaba a algunas entidades de crédito era una ventaja específica que no se justificaba por la naturaleza del sistema fiscal.
- 45 En atención a todas estas consideraciones, la Comisión decidió que el régimen fiscal excepcional establecido en el artículo 2, apartado 26, de la Ley 350/2003 (en lo sucesivo, «régimen fiscal controvertido»), aplicado por la República Italiana constituía una ayuda de Estado y era incompatible con el mercado común.

Procedimiento ante el Tribunal General y sentencia recurrida

- 46 Mediante demanda presentada en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 14 de agosto de 2008 las recurrentes interpusieron un recurso de anulación de la Decisión controvertida.
- 47 Las recurrentes invocaron dos motivos de anulación, basados, por un lado, en la infracción del artículo 87 CE, apartado 1, ya que según ellas la Comisión declaró erróneamente la existencia de una ayuda de Estado respecto de un régimen que no otorgaba ninguna ventaja en el sentido de esa disposición, y, por otro lado, en un incumplimiento de la obligación de motivación derivado de un error de hecho.
- 48 El Tribunal General respondió primero al segundo motivo considerando que la Decisión controvertida estaba correctamente motivada. En lo que atañe al primer motivo estimó que la Comisión no había incurrido en error al considerar como marco de referencia para determinar la existencia de una ventaja económica el del impuesto ordinario. A continuación, declaró que la Comisión había decidido legítimamente comparar el régimen fiscal controvertido con el régimen tributario ordinario. Por último, desestimó la alegación de las demandantes de que la ventaja concedida a algunas sociedades se justificaba por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal.

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y pretensiones de las partes

- 49 Mediante su recurso de casación las recurrentes solicitan al Tribunal de Justicia que:
- Anule íntegramente la sentencia recurrida y, en consecuencia,
 - estime las pretensiones formuladas en el escrito de interposición del recurso en primera instancia en el que se solicitaba la anulación total de la Decisión controvertida,
 - o
 - con carácter subsidiario, devuelva el asunto al Tribunal General para un nuevo examen a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia.
 - Condene en costas a la Comisión.
- 50 La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:
- Desestime el recurso en su totalidad por ser parcialmente inadmisible o inoperante y por carecer íntegramente de fundamento.
 - Condene a las demandantes al pago de las costas en ambas instancias.

Sobre el recurso de casación

Observaciones preliminares de la Comisión

- 51 Sin adherirse a la casación, la Comisión recordó, en su escrito de contestación, que había invocado ante el Tribunal de Primera Instancia la inadmisibilidad del recurso de BNL porque ésta no se había beneficiado de las ayudas abonadas. El Tribunal General consideró que no procedía examinar la legitimación activa de BNL en la medida en que el recurso de BNP Paribas era admisible. En la vista, la Comisión no solicitó al Tribunal de Justicia que examinase de nuevo esta cuestión.

Sobre el tercer motivo del recurso de casación

Alegaciones de las partes

- 52 Mediante su tercer motivo de casación, que procede examinar en primer lugar, las recurrentes reprochan al Tribunal General haber elaborado una fundamentación *ex novo* sin base alguna en la Decisión controvertida en lo que atañe a la determinación del marco de referencia para apreciar la selectividad del régimen fiscal controvertido.
- 53 En primer lugar, reprochan al Tribunal General haber analizado las características del régimen de reajuste general, haberlo comparado con el régimen fiscal controvertido y haber decidido que ambos regímenes tenían una finalidad diferente. Sostienen que, además del hecho de que la Comisión no llevó a cabo tal examen en la Decisión controvertida, el Tribunal General incurrió en error al no reconocer que el régimen de reajuste general permitía igualmente reajustar las plusvalías realizadas como consecuencia de aportaciones de activos llevadas a cabo en el marco de la Ley 218/1990.
- 54 Aducen que el Tribunal General desnaturalizó los hechos al no tomar en consideración las alegaciones de las recurrentes relativas a una circular del Ministero delle finanze italiano e incurrió en error al declarar inadmisible una prueba que habían aportado en la fase de réplica.
- 55 La Comisión considera principalmente que este motivo de casación es inoperante e infundado. Sostiene que los fundamentos criticados por las recurrentes son fundamentos expuestos a mayor abundamiento, puesto que en el apartado 173 de la sentencia recurrida, el Tribunal General indicó claramente que el régimen de reajuste general no era el marco de referencia. Según la Comisión, el apartado 185 de la sentencia recurrida versa sobre el régimen fiscal controvertido y precisa que la existencia de otros regímenes excepcionales no desvirtúa el carácter excepcional de este régimen.
- 56 Con carácter subsidiario la Comisión afirma que el régimen de reajuste general y el régimen fiscal controvertido no eran idénticos. Por otro lado, aduce que el hecho de que las entidades bancarias beneficiarias de aportaciones en el marco del régimen de la Ley 218/1990 tuvieran la posibilidad de reajustar algunos activos en el marco del régimen de reajuste general y hubiesen utilizado esta facultad no alteraba el hecho de que el régimen fiscal controvertido se les reservaba y era más favorable. Por último, sostiene que la Decisión controvertida limitó la recuperación de la ayuda a la diferencia entre el impuesto sustitutivo reservado a las entidades bancarias y el abonado por las operaciones en el marco del régimen de reajuste general.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 57 De la sentencia recurrida y de los documentos obrantes en autos se desprende que las recurrentes alegaron ante el Tribunal de Primera Instancia que, a diferencia de lo que había observado la Comisión en el apartado 97 de los fundamentos de la Decisión controvertida, el régimen fiscal ordinario de los beneficios de las empresas no podía servir como criterio de comparación válido, ni, en consecuencia, como marco de referencia para apreciar la selectividad de dicho régimen fiscal.

- 58 Las recurrentes afirmaron a continuación que, suponiendo que este régimen hubiese podido utilizarse como marco de referencia, el régimen fiscal controvertido no les había aportado ninguna ventaja económica.
- 59 Las recurrentes sostuvieron por último que el régimen de reajuste general tampoco podía utilizarse como marco de referencia porque sus características eran totalmente distintas de las del régimen fiscal controvertido. Según ellas, incluso suponiendo que así fuera, el régimen fiscal controvertido no había supuesto una ventaja económica respecto del régimen de reajuste general.
- 60 De estos elementos resulta que, según las recurrentes, ni el régimen fiscal ordinario de los beneficios ni el régimen de reajuste general podían utilizarse como marco de referencia y que, suponiendo que así fuese, el régimen fiscal controvertido no había aportado ventaja económica alguna respecto de uno u otro de estos regímenes.
- 61 Con objeto de responder a estas alegaciones, el Tribunal General recordó en primer lugar, en el apartado 161 de la sentencia recurrida, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la determinación del marco de referencia para apreciar la selectividad de una medida en los siguientes términos:

«161 El Tribunal de Justicia ha señalado que la determinación del marco de referencia para apreciar la selectividad de una medida reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal» (sentencia [de 6 de septiembre de 2006,] Portugal/Comisión, [C-88/03, Rec. p. I-7115,] apartado 56), es decir, la tributación normalmente aplicable a las empresas que se encuentran, a la vista del objetivo perseguido por el régimen controvertido, en una situación fáctica y jurídica comparable a las empresas beneficiarias de ese régimen (sentencia [de 8 de noviembre de 2001,] Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, [C-143/99, Rec. p. I-8365,] apartado 41).»

- 62 El Tribunal General señaló a continuación en los apartados 165 a 167 de la sentencia recurrida, los siguientes elementos:

«165 En primer lugar, procede examinar las alegaciones de las demandantes en contra de la elección, por la Comisión, del impuesto de sociedades ordinario como marco de referencia, y en contra de la afirmación hecha por esa institución, en ese marco, de la existencia de una ventaja económica selectiva.

166 En el caso de autos, la Comisión señaló que aunque el régimen de neutralidad fiscal de la Ley 218/1990, por lo que respecta a las plusvalías realizadas pero no reconocidas, era equivalente al régimen de neutralidad fiscal del artículo 4 del Decreto 358/1997 ([apartado 99, segunda frase, de la Decisión controvertida]), lo que exigía que cualquier régimen de reajuste que el legislador estableciera fuera indistintamente aplicable, en las mismas condiciones, a las plusvalías realizadas en el marco de cualquiera de los dos regímenes ([apartado 88 de la Decisión controvertida]), la República Italiana reservó únicamente a las empresas reorganizadas en virtud de la Ley 218/1990 el beneficio del régimen de reajuste del artículo 2, apartado 26, de la Ley 350/2003 ([apartado 90 de la Decisión controvertida]).

167 Sobre la base de estas consideraciones, la Comisión concluyó que la República Italiana confirió a esas empresas una ventaja selectiva igual a la diferencia entre el impuesto efectivamente pagado en aplicación del artículo 2, apartado 26, de la Ley 350/2003 y el impuesto ordinario que se habría pagado si dicho reajuste se hubiera producido sin ese régimen preferencial ([apartado 91 de la Decisión controvertida]).»

63 A continuación el Tribunal General respondió, en los apartados 169 a 172 y 186 de la sentencia recurrida, a las alegaciones de las recurrentes relativas a la elección por la Comisión del régimen impositivo ordinario de los beneficios como marco de referencia y las desestimó en los siguientes términos:

«169 Sin embargo, procede señalar que no incumbe a la Comisión, al examinar un régimen en relación con la normativa en materia de ayudas de Estado, entrar en las elecciones subjetivas que los beneficiarios de ese régimen podrían haber realizado si tal régimen no hubiera existido, sino examinar dicho régimen para determinar si, objetivamente, conlleva una ventaja económica en relación con la tributación de la cual representa una excepción y que sería normalmente aplicable si aquél no existiese (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de diciembre de 2005, Unicredit Italiano, C-148/04, Rec. p. I-11137, apartado 118). En el contexto de tal apreciación objetiva, carece de pertinencia la consideración de que si no hubiese existido el régimen de reajuste controvertido las empresas de que se trata, presumiblemente, no habrían cedido sus activos.

170 Las demandantes también alegan [...] que el marco de referencia del impuesto ordinario es inadecuado porque aunque para la entidad beneficiaria de aportaciones en virtud de la Ley 218/1990 la sujeción a ese impuesto ordinario en caso de cesión suprimía realmente el desajuste en los activos, carecía de efectos sobre el desajuste en las acciones recibidas por la entidad transmitente.

171 En cuanto a esta referencia de las demandantes a la situación de las entidades transmitentes en virtud de la Ley 218/1990, procede señalar que la Decisión [controvertida] no afecta en absoluto a esas entidades, sino únicamente a los bancos beneficiarios de aportaciones en virtud de esa Ley. La Decisión [controvertida] examina y declara la existencia de una ventaja sólo respecto de esos bancos.

172 De ello se deduce que carecen de pertinencia las reiteradas referencias hechas por las demandantes en el marco del presente recurso [...], a la situación de las entidades transmitentes en virtud de la Ley 218/1990 y, en particular, al hecho de que la reforma fiscal de 2003 no eliminó, respecto de ellos, el riesgo de doble imposición de las plusvalías pendientes distribuidas como dividendos.

[...]

186 De las consideraciones anteriores se deduce que, en contra de lo que sostienen las demandantes, la Comisión no incurrió en error al considerar como marco de referencia para determinar la existencia de una ventaja económica el del impuesto ordinario.»

64 Por último, el Tribunal General respondió del siguiente modo a las alegaciones de las recurrentes relativas al hecho de que el régimen de reajuste general no podía servir como marco de referencia, señalando a su vez, en el apartado 173 de la sentencia recurrida, que el régimen establecido en el artículo 2, apartado 25, de la Ley 350/2003 no había sido elegido por la Comisión como marco de referencia:

«173 En lo relativo a la alegación de las demandantes de que el régimen de reajuste del artículo 2, apartado 25, de la Ley 350/2003 no era un marco de referencia válido, como tampoco lo era el impuesto ordinario [...], que además contradice la alegación que figura en el apartado 174 *[infra]*, basta señalar que, en la Decisión [controvertida], la Comisión no consideró al régimen del artículo 2, apartado 25, de la Ley 350/2003 como marco de referencia.»

65 A continuación, el Tribunal General respondió en los apartados 182 y 183 de la sentencia recurrida a las alegaciones de las recurrentes relativas a la comparación del régimen fiscal controvertido y los otros regímenes de reajuste del siguiente modo:

«182 Habida cuenta de esa diferencia de objeto entre esos dos regímenes de reajuste, no procedía comparar el reajuste del artículo 2, apartado 26, de la Ley 350/2003 con el del artículo 2, apartado 25, de la Ley 350/2003.

183 La única medida a la que podría haberse comparado el reajuste del artículo 2, apartado 26, de la Ley 350/2003 era la medida de reajuste derivada del artículo 19 de la Ley 342/2000, por la que el legislador amplió la posibilidad de beneficiarse del reajuste del artículo 17 de la Ley 342/2000 a las empresas objeto de reorganizaciones en virtud del artículo 4 del Decreto Legislativo 358/1997.»

- 66 De estas consideraciones resulta que, a diferencia de lo que se afirma en el motivo de casación, el Tribunal General no elaboró una fundamentación sin relación con la Decisión controvertida puesto que en los apartados 165, 173 y 186 de la sentencia recurrida, observó que el marco de referencia elegido por la Comisión era el régimen fiscal ordinario de los beneficios y que tan sólo comparó el régimen fiscal controvertido y el régimen de reajuste general para responder a las alegaciones de las recurrentes. Sobre este punto las recurrentes afirman, en el apartado 15 de su escrito de réplica ante el Tribunal de Justicia, que esta alegación no revestía carácter subsidiario. De ello se desprende que el Tribunal General tenía la obligación de responder a ella.
- 67 Procede observar, además, que en el apartado 182 de la sentencia recurrida, el Tribunal General declaró que no procedía comparar el régimen fiscal controvertido con el régimen de reajuste general, lo que precisamente habían sostenido las recurrentes en los apartados 98 a 100 de su demanda presentada ante el Tribunal General, y que recuerdan asimismo en el apartado 77 del recurso de casación. De ello resulta pues que las recurrentes vieron estimadas sus pretensiones y no tienen interés en impugnar la sentencia recurrida sobre este punto.
- 68 En lo que atañe a las alegaciones relativas a la desnaturalización de los hechos por el Tribunal General en lo que atañe a una circular del Ministero delle finanze italiano y al hecho de que, según las recurrentes, el Tribunal General incurrió en error al declarar inadmisible una prueba aportada por ellas en la fase de réplica, procede señalar que los fundamentos impugnados fueron formulados por el Tribunal General en respuesta a las alegaciones de las recurrentes de que el régimen fiscal controvertido no les había procurado una ventaja económica respecto del régimen general de reajuste. Pues bien, del apartado 101 de la demanda interpuesta ante el Tribunal de Primera Instancia resulta que esta argumentación se formuló únicamente con carácter subsidiario, para el supuesto de que el Tribunal de Primera Instancia considerase que el régimen fiscal controvertido era comparable al régimen de reajuste general, lo que no sucedió, tal como se señala en el apartado 66 de la presente sentencia.
- 69 De cuanto antecede resulta que el tercer motivo del recurso de casación debe ser declarado inadmisible en parte y en parte infundado.

Sobre el cuarto motivo del recurso de casación

Alegaciones de las partes

- 70 Las recurrentes reprochan al Tribunal General haber afirmado, en el apartado 193 de la sentencia recurrida, que el hecho de que el régimen de aportaciones de activos en el marco de la Ley 218/1990 hubiese pasado a ser obligatorio a partir de la entrada en vigor de la Ley 489/1993 carecía de importancia, puesto que este régimen había sido facultativo durante los tres primeros años de su aplicación.
- 71 Las recurrentes estiman que este razonamiento es erróneo. En efecto, consideran que fue la naturaleza obligatoria del régimen de las aportaciones de activos en el marco de la Ley 218/1990 lo que llevó al legislador italiano a instaurar un régimen de reajuste fiscal con el pago de un impuesto sustitutivo.
- 72 La Comisión solicita que se declare la inadmisibilidad de este motivo puesto que se insta al Tribunal de Justicia a realizar un examen de los hechos. Con carácter subsidiario, aduce que el motivo carece de fundamento. A su juicio, las recurrentes se basan en hipótesis que no han sido verificadas.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 73 Las recurrentes alegaron ante el Tribunal de Primera Instancia que, incluso suponiendo que el régimen fiscal controvertido les hubiese otorgado una ventaja económica, dicha ventaja no era selectiva. En apoyo de esta afirmación, precisaron que las sociedades que se beneficiaron del régimen fiscal controvertido, es decir, las sociedades beneficiarias de aportaciones de activos en el marco de la Ley 218/1990, se hallaban en una situación jurídica distinta de la de las otras sociedades beneficiarias de aportaciones de activos. Según ellas, esta diferencia resultaba, en particular, del hecho de que las reestructuraciones en el sector bancario no se llevaron a cabo espontáneamente sino sobre la base de una recomendación, y posteriormente, tras la entrada en vigor de la Ley 489/1993, de una obligación.
- 74 Con el fin de desestimar esta alegación sobre la existencia de una diferencia entre ambas categorías de sociedades beneficiarias de aportaciones de activos, el Tribunal General declaró en el apartado 193 de la sentencia recurrida lo siguiente:
- «193 En consecuencia, en cuanto al carácter obligatorio del régimen de la Ley 218/1990 y, por tanto, a la obligación impuesta a las entidades públicas de crédito de aportar sus activos bancarios a sociedades anónimas [...], basta señalar que tal obligación no surgió hasta 1993 [...]. Pues bien, antes de que se estableciera esa obligación, la Ley 218/1990 ya reconocía la neutralidad fiscal a las aportaciones de activos efectuadas a su amparo por las entidades públicas de crédito.»
- 75 Por consiguiente, resulta que el Tribunal General se limitó a declarar que las operaciones de aportación de activos bancarios a sociedades anónimas bajo el régimen de neutralidad fiscal pudieron llevarse a cabo de manera voluntaria y facultativa a partir de la entrada en vigor de la Ley 218/1990. A la luz de estas consideraciones, el Tribunal General pudo decidir que la alegación de las recurrentes de que la justificación de la diferencia existente entre las dos categorías de sociedades beneficiarias de aportaciones de activos resultaba del carácter obligatorio de las operaciones de aportación de activos en el sector bancario carecía de pertinencia.
- 76 En consecuencia, el cuarto motivo del recurso de casación es infundado.

Sobre el quinto motivo del recurso de casación

Alegaciones de las partes

- 77 Las recurrentes reprochan al Tribunal General haber considerado, en el apartado 191 de la sentencia recurrida, que la selectividad del régimen fiscal controvertido se hallaba corroborada por el hecho de que el legislador italiano había establecido, con ocasión de la elaboración de la Ley 342/2000, un régimen de reajuste fiscal uniforme para el reconocimiento de las plusvalías pendientes resultantes de las reorganizaciones al amparo de uno u otro régimen de neutralidad fiscal.
- 78 Pues bien, las recurrentes sostienen que según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia la selectividad de una medida fiscal ha de apreciarse teniendo en cuenta simplemente los efectos que puede producir fiscalmente y que la situación jurídica anterior del supuesto beneficiario de la ayuda carece de importancia. A su juicio, el Tribunal General no debería haberse basado en la situación anterior a 2003.
- 79 La Comisión solicita con carácter principal que se declare la inadmisibilidad del motivo en la medida en que se solicita al Tribunal de Justicia que aprecie el Derecho nacional, lo cual es una cuestión fáctica. Sobre el fondo, la Comisión aduce que, aunque a los efectos de la aplicación del artículo 107 TFUE carece de importancia que la situación del beneficiario de una medida haya mejorado o empeorado respecto del estado del Derecho anterior a esta medida, ello no significa que el Tribunal General no debía tener en cuenta que algunas situaciones se habían tratado de manera idéntica en el pasado.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 80 Tal como se afirma en el apartado 73 de la presente sentencia, las recurrentes deseaban demostrar que las sociedades beneficiarias de aportaciones de activos en el marco de la Ley 218/1990 se hallaban en una situación jurídica distinta de la de las otras sociedades beneficiarias de aportaciones de activos.
- 81 A diferencia de lo que se afirma en este motivo de casación, el Tribunal General no declaró en el apartado 191 de la sentencia recurrida que el régimen fiscal controvertido fuese selectivo sino que se limitó a constatar la uniformidad de los regímenes de reajuste fiscal de estas dos categorías de sociedades en el marco de la Ley 342/2000. Además, el Tribunal General se basó en otros motivos para declarar que ambas categorías de sociedades no se hallaban en situaciones distintas.
- 82 Resulta de lo anterior que el quinto motivo del recurso de casación carece de fundamento.

Sobre los dos primeros motivos del recurso de casación

Alegaciones de las partes

- 83 Mediante el primer motivo de casación, las recurrentes reprochan al Tribunal General haber aprobado, sin tomar la necesaria perspectiva y sin comprobar si era fundada, la postura de la Comisión según la cual las entidades transmitentes no entraban dentro del ámbito de la Decisión controvertida. Afirman que alegaron ante el Tribunal de Primera Instancia que el régimen fiscal controvertido respondía a la lógica del sistema tributario italiano y que las sociedades beneficiarias de aportaciones en el marco de la Ley 218/1990 se hallaban en una situación específica y diferente de la de las sociedades beneficiarias de aportaciones en el marco del artículo 4 del Decreto Legislativo 358/1997.
- 84 La recurrentes afirman que habían llamado la atención sobre la inexistencia de desigualdad de trato entre las sociedades de ambas categorías. En efecto, a su parecer, el régimen de reajuste fiscal establecido en el artículo 4 del Decreto Legislativo 358/1997 no pudo generar una doble imposición tras la adopción del Decreto Legislativo 344/2003, a diferencia de lo que sucedía en el régimen de plusvalías generadas a raíz de operaciones de aportación de activos en el marco de la Ley 218/1990.
- 85 Mediante el segundo motivo de casación, las recurrentes indican que sostuvieron ante el Tribunal de Primera Instancia que la aplicación del régimen fiscal controvertido tan sólo a las sociedades y entidades que hubiesen llevado a cabo aportaciones de activos bajo el régimen de neutralidad fiscal de la Ley 218/1990 se hallaba justificada por la naturaleza del régimen tributario italiano. En efecto, según las recurrentes, cuando se adoptó la Ley 350/2003, estas sociedades y entidades eran las únicas que se hallaban expuestas a un riesgo de doble imposición de las plusvalías relativas a estas aportaciones y el régimen fiscal controvertido pretendía precisamente eliminar dicho riesgo.
- 86 Aducen que el Tribunal General desestimó estas alegaciones basándose únicamente en la consideración de que la Decisión controvertida se refería solamente a las sociedades beneficiarias de aportaciones de activos realizadas en el marco de la Ley 218/1990 y no a las entidades transmitentes. Así, sostienen que el Tribunal General no examinó suficientemente si el régimen fiscal controvertido estaba justificado por la naturaleza y la estructura general del sistema tributario italiano o si resultaba directamente de los principios fundadores o directores de dicho sistema tributario. A su juicio, la motivación de la sentencia recurrida era insuficiente. Por otro lado, afirman que la selectividad de una medida estatal debe apreciarse a la luz del objetivo que persigue.
- 87 Según las recurrentes, los regímenes de reajuste fiscal que establecen el pago de un impuesto sustitutivo no tenían como única finalidad ese reajuste sino que también pretendían garantizar que las plusvalías fuesen gravadas una sola vez. Por consiguiente, a su parecer, los regímenes de reajuste sólo estaban justificados si las sociedades y entidades que habían llevado a cabo aportaciones de activos de hallaban expuestas a un riesgo de doble imposición.

- 88 Sostienen que este riesgo de doble imposición desapareció en lo que respecta a las sociedades que llevaron a cabo aportaciones de activos en el marco del Decreto Legislativo 358/1997 cuando se introdujo el régimen de «participación exención» mediante la reforma fiscal que entró en vigor con el Decreto Legislativo 344/2003. Afirman que debido a la existencia del régimen «participación exención», el régimen de neutralidad fiscal establecido por el Decreto Legislativo 358/1997 ya no suponía un riesgo de doble imposición sino que se gravaba únicamente a la sociedad beneficiaria de la aportación. Aducen, por el contrario, que este riesgo seguía existiendo para las sociedades y las entidades que llevaban a cabo aportaciones de activos en el marco de la Ley 218/1990. Según ellas, éste es el motivo por el que el régimen de reajuste fiscal se prorrogó para estas sociedades y entidades.
- 89 Sostienen que, a diferencia de lo que indica la Comisión, al remitir al artículo 17 de la Ley 342/2000, el artículo 19 de esa misma Ley incluyó en su seno la situación de las sociedades beneficiarias de aportaciones de activos en el marco del Decreto Legislativo 358/1997 y la de las sociedades que habían aportado los activos. Según ellas, ello se desprende de la propia redacción de dicho artículo 17. A su juicio, el hecho de que no haya una remisión al artículo 18 de la Ley 342/2000 tan sólo significa que las sociedades transmitentes no podían optar por liberar autónomamente la plusvalía de la participación registrada como consecuencia de la aportación. Por último, sostienen que el referido artículo 18 se refería únicamente a las sociedades que llevaron a cabo aportaciones y no a las entidades transmitentes que no revestían la forma jurídica de una sociedad.
- 90 En lo que atañe al primer motivo de casación, la Comisión sostiene, con carácter preliminar, que las entidades transmitentes de activos en el marco de la Ley 218/1990 se convirtieron en fundaciones bancarias que no son ni entidades de crédito ni, en la mayoría de los casos, empresas, y no se hallan sometidas al régimen de las ayudas de Estado. Según esta institución, se hallan sometidas a un régimen tributario distinto del que se aplica a las sociedades. Por otro lado, afirma que estas fundaciones bancarias tampoco tienen relación alguna con las sociedades beneficiarias de aportaciones.
- 91 Aduce que el Tribunal General tuvo razón al afirmar que la Decisión controvertida no afectaba a dichas entidades y que el hecho de que pudieran estar gravadas por existir una posibilidad de doble imposición no era una circunstancia que justificase la concesión de una ventaja selectiva a las sociedades beneficiarias de aportaciones. A su juicio, el Tribunal General ejercitó plenamente su control.
- 92 Por otro lado, según la Comisión, las recurrentes no aportaron la prueba de la justificación basada en la naturaleza y la estructura del sistema tributario italiano. En todo caso, considera que el Tribunal de Justicia puede sustituir los fundamentos de Derecho o desestimar en cuanto al fondo la tesis de la justificación de la selectividad de la medida por la naturaleza y la estructura del sistema.
- 93 Respecto del segundo motivo de casación, la Comisión solicita con carácter principal que se declare su inadmisibilidad. En efecto, según ella, las recurrentes se limitan a repetir las alegaciones que ya formularon en primera instancia sin identificar el error de Derecho en que supuestamente habría incurrido el Tribunal General. Pues bien, a su parecer, las cuestiones relativas al Derecho nacional son cuestiones fácticas cuya apreciación corresponde exclusivamente al Tribunal General. Aduce que, en consecuencia, en el marco de un recurso de casación, un motivo basado en la apreciación errónea del Derecho nacional es inadmisible salvo en caso de desnaturalización.
- 94 Con carácter subsidiario la Comisión solicita que se desestime el segundo motivo de casación. En primer lugar, en lo que atañe a la cuestión de si la selectividad del régimen fiscal controvertido podía justificarse por la lógica del sistema, rebate la afirmación de las recurrentes de que el carácter selectivo de una medida estatal debe evaluarse teniendo en cuenta el objetivo perseguido por dicha medida. Según la Comisión esta afirmación es contraria a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Añade que el Tribunal General no se limitó a afirmar que la Decisión controvertida no afectaba a las entidades transmitentes sino que también afirmó que el hecho de que pudieran verse gravadas no justificaba la concesión de una ventaja a las sociedades beneficiarias de las aportaciones.

- 95 Por otro lado, afirma que las sociedades que aportaron activos en operaciones distintas de las de la Ley 218/1990 nunca se beneficiaron de un régimen de reajuste fiscal. En efecto, según ella, el artículo 19 de la Ley 342/2000 precisaba que lo dispuesto por el artículo 17 de esta Ley se aplicaba a las sociedades beneficiarias de aportaciones realizadas en el marco del Decreto Legislativo 358/1997. Sostiene que no se hacía remisión alguna a lo dispuesto por el artículo 18 de la referida Ley, relativo a las entidades transmitentes.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 96 Por estos motivos, las recurrentes reprochan al Tribunal General no haber ejercitado su control al objeto de verificar si el régimen fiscal controvertido se hallaba o no justificado por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal italiano.
- 97 De los apartados 124 a 130 y del apartado 200 de la sentencia recurrida resulta que las recurrentes sostenían que el régimen fiscal de los artículos 17 y 18 de la Ley 342/2000 sólo se había prorrogado para las sociedades y entidades que habían participado en operaciones de aportación de activos a cambio de acciones al amparo del régimen de neutralidad fiscal establecido en el artículo 7, apartado 2, de la Ley 218/1990. En efecto, según las recurrentes, tras la entrada en vigor del Decreto Legislativo 344/2003 y la adopción del régimen de exención especial denominado «participación exención», el riesgo de doble imposición había desaparecido para las sociedades y las entidades que llevaron a cabo tales operaciones al amparo del régimen de neutralidad fiscal establecido en el artículo 4 del Decreto Legislativo 358/1997.
- 98 La Comisión alegó, tal como se afirma en los apartados 150 a 152 de la sentencia recurrida, que las entidades que habían aportado activos en el marco de operaciones realizadas al amparo del régimen de la Ley 218/1990 ya no eran entidades de crédito y que, en la mayoría de los casos, ya no eran empresas. En lo que atañe al riesgo de doble imposición, la Comisión observó que las entidades que habían aportado activos en el marco de operaciones realizadas en virtud del Decreto Legislativo 358/1997 nunca se habían beneficiado del régimen de reajuste fiscal establecido en el artículo 18 de la Ley 342/2000.
- 99 El Tribunal General respondió a estas alegaciones en los apartados 199 a 202 de la sentencia recurrida del siguiente modo:
- «199 Es preciso examinar a continuación la imputación de las demandantes [...] basada en que la Comisión consideró erróneamente que el carácter selectivo del régimen del artículo 2, apartado 26, de la Ley 350/2003 no podía justificarse por la lógica del sistema.
- 200 En este marco, las demandantes alegan, en sustancia [...] que la reforma fiscal de 2003 permitió eliminar cualquier riesgo de doble imposición de las plusvalías de los activos aportados bajo el régimen de neutralidad fiscal del artículo 4 del Decreto Legislativo 358/1997, es decir, de imposición a las sociedades transmitentes y a las sociedades beneficiarias de las aportaciones. En cambio, dicha reforma fiscal no eliminó el riesgo de doble imposición de las plusvalías de los activos aportados bajo el régimen de neutralidad fiscal de la Ley 218/1990. Tal hecho explica la decisión del legislador italiano de prorrogar el régimen de reajuste de los artículos 17 y 18 de la Ley 342/2000 sólo para las aportaciones efectuadas en el marco de la Ley 218/1990.
- 201 Sin embargo, es preciso recordar que la Decisión [controvertida] no afecta a las entidades transmitentes, sino sólo a las entidades bancarias beneficiarias de aportaciones en virtud de la Ley 218/1990 y a la ventaja económica reservada a esas entidades por el régimen controvertido. En consecuencia, el hecho de que las entidades transmitentes en virtud de la Ley 218/1990 puedan estar gravadas por existir una posibilidad de doble imposición no puede justificar la concesión, a los bancos beneficiarios, de una ventaja selectiva mediante el artículo 2, apartado 26, de la Ley 350/2003.

202 Por tanto, la Comisión declaró legítimamente, en el considerando 105 de la Decisión controvertida, que el régimen del artículo 2, apartado 26, de la Ley 350/2003 conllevaba una ventaja selectiva que incidía en la mejora de la competitividad de las entidades de crédito implicadas en reorganizaciones en virtud de la Ley 218/1990, en comparación con las demás empresas.»

- 100 Pues bien, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de ayuda de Estado, tal como se define en el Tratado FUE, tiene carácter jurídico y debe interpretarse sobre la base de elementos objetivos. Por este motivo, en principio y teniendo en cuenta tanto los elementos concretos del litigio que se presentan ante él como el carácter técnico o complejo de las apreciaciones realizadas por la Comisión, el juez de la Unión debe realizar un control íntegro en lo que atañe a la cuestión de si una medida está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1 (véase, en particular, las sentencias de 16 de mayo de 2000, Francia/Ladbroke Racing y Comisión, C-83/98 P, Rec. p. I-3271, apartado 25, y de 22 de diciembre de 2008, British Aggregates/Comisión, C-487/06 P, Rec. p. I-10515, apartado 111).
- 101 Por otro lado, según jurisprudencia igualmente reiterada, el concepto de ayuda de Estado no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en el que se inscriben (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias citadas Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, apartado 42; Portugal/Comisión, apartado 52; British Aggregates/Comisión, apartado 83, y de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P, Rec. p. I-11113, apartado 145).
- 102 De estas consideraciones se desprende que, al realizar el control íntegro de la calificación del régimen fiscal controvertido como ayuda de Estado que debía llevar a cabo, el Tribunal General debía comprobar si la diferenciación entre empresas resultante de este régimen resultaba de la naturaleza o la estructura del sistema fiscal en el que se inscribían.
- 103 Ciertamente, el Tribunal de Justicia ha declarado que el control judicial es limitado en lo tocante a si una medida está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, cuando las apreciaciones realizadas por la Comisión tienen carácter técnico o complejo (véanse, en particular, las sentencias citadas, Francia/Ladbroke Racing y Comisión, apartado 25; y British Aggregates/Comisión, apartado 114). No obstante, el Tribunal General no ha señalado que fuera así en el caso de autos.
- 104 Así, al limitarse a señalar que la Decisión controvertida no se refería a las entidades transmitentes sin examinar el régimen de reajuste fiscal en su totalidad y sin apreciar las alegaciones de las recurrentes y de la Comisión, el Tribunal General cometió un error de Derecho al no realizar un control exhaustivo en lo que atañe a la cuestión de si el régimen fiscal controvertido se hallaba comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1 (véase, en este sentido, la sentencia British Aggregates/Comisión, antes citada, apartado 115).
- 105 En consecuencia, procede anular la sentencia recurrida por haber infringido el artículo 107 TFUE, apartado 1.

Sobre el recurso ante el Tribunal General

- 106 El artículo 61, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece que, en caso de anulación de una resolución del Tribunal General, el Tribunal de Justicia podrá resolver él mismo el litigio, cuando su estado así lo permita.
- 107 En el caso de autos el estado del litigio permite resolverlo a este respecto y procede examinar el motivo invocado en primera instancia por las recurrentes basado en que el régimen fiscal controvertido se hallaba justificado por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal italiano con el fin de verificar si permite estimar las pretensiones formuladas en primera instancia por las recurrentes.

Alegaciones de las partes

- 108 Las recurrentes alegaron que la prórroga del régimen de reajuste reservado a las sociedades beneficiarias de aportaciones en el marco de la Ley 218/1990 no pudo conferir una ventaja selectiva a estas sociedades respecto del régimen fiscal ordinario de los beneficios puesto que este tratamiento particular se hallaba justificado por la estructura del sistema tributario italiano.
- 109 En primer lugar, según las recurrentes, la reforma del impuesto de sociedades, que entró en vigor con el Decreto Legislativo 344/2003, eliminó cualquier riesgo de doble imposición económica de las plusvalías de activos aportados con arreglo al artículo 4 del Decreto Legislativo 358/1997. Más concretamente, afirmaban que había desaparecido el riesgo de que las sociedades transmitentes fueran gravadas por estas plusvalías en cuanto plusvalías de las acciones recibidas a cambio de las aportaciones, y posteriormente lo fueran las sociedades beneficiarias de las aportaciones en cuanto plusvalía de los activos aportados.
- 110 En efecto, según ellas, el régimen de «participación exención» eximió el 95 % de las plusvalías realizadas a raíz de la cesión de acciones, incluso por aquellas recibidas a cambio de aportaciones de activos realizadas bajo el régimen de neutralidad fiscal del artículo 4 del Decreto Legislativo 358/1997.
- 111 Sostenían que, sin embargo, la reforma del impuesto de sociedades no eliminó este riesgo de doble imposición de las plusvalías de los activos aportados en el marco del artículo 7 de la Ley 218/1990. Según ellas, las entidades transmitentes que habían cedido la totalidad de sus activos habían perdido por ello sus características de organismos comerciales y no podían beneficiarse del régimen «participación exención». Por otro lado, observaron que estas entidades seguían sometidas al impuesto de sociedades para la reserva a la que afectaron la diferencia entre el valor contable de las acciones recibidas y su coste fiscal en caso de que distribuyeran esta reserva a sus socios.
- 112 Según las recurrentes, la elección de prorrogar únicamente el régimen de reajuste fiscal para las sociedades beneficiarias de aportaciones en el marco del régimen de la Ley 218/1990 se explica por el hecho de que este régimen era el único que todavía podía generar una doble imposición de las plusvalías tras la entrada en vigor de la reforma del impuesto de sociedades. A su juicio, el régimen fiscal controvertido era necesario para permitir a las sociedades beneficiarias de aportaciones abandonar el régimen de neutralidad fiscal.
- 113 En segundo lugar, las recurrentes alegaron que las diferencias de los tipos del impuesto sustitutivo previstos respectivamente por el artículo 2, apartado 25, de la Ley 350/2003 y por el régimen fiscal controvertido se justificaban por el distinto origen de los desajustes entre los valores contables y los valores fiscales que cada uno de estos dos regímenes permite eliminar.
- 114 En efecto, afirmaban que el régimen de reajuste para las transferencias de activos realizadas al amparo del régimen de la Ley 218/1990 únicamente permitió eliminar los desajustes resultantes de un régimen de neutralidad fiscal parcial mientras que el régimen de reajuste general permitía eliminar todos los desajustes. Según ellas, la fijación de los tipos impositivos tiene en cuenta el hecho de que las operaciones de aportación de activos dieron lugar al pago de un impuesto del 15 % sobre la plusvalía realizada con ocasión de dicha operación. Sostenían que la aplicación de un tipo impositivo superior en el régimen de reajuste general que el régimen fiscal controvertido se veía compensada por el hecho de que aquellos que se beneficiaban del primer régimen no hubieron de pagar el impuesto que pagaron aquellos que se beneficiaban del segundo régimen. A su parecer, al mantener el régimen de reajuste solo a favor de las sociedades beneficiarias de aportaciones, el Gobierno italiano mostró claramente que no consideraba que la situación de estas sociedades fuera equivalente.
- 115 La Comisión alegó que la Decisión controvertida no afecta a las entidades que llevaron a cabo aportaciones de activos en el marco de la Ley 218/1990 que se convirtieron en fundaciones bancarias. En la mayoría de los casos se trataba de entidades que no se hallaban sujetas al régimen de las ayudas de Estado.

- 116 En lo que atañe a los efectos de la entrada en vigor de la reforma del impuesto de sociedades, la Comisión observó que las sociedades que llevaron a cabo aportaciones de activos en el marco del régimen establecido por el artículo 4 del Decreto Legislativo 358/1997 nunca disfrutaron del régimen de reajuste fiscal establecido en el artículo 18 de la Ley 342/2000 y reservado a dichas entidades.
- 117 Según la Comisión, no es lógico considerar de igual modo el trato fiscal aplicable a dos sujetos entre los cuales ya no existe vínculo alguno, como las fundaciones bancarias, o de los cuales uno posee únicamente una participación minoritaria en el capital del otro.
- 118 En cuanto a la comparación entre el régimen fiscal controvertido y el régimen de reajuste general, afirmó que las alegaciones de las demandantes son inventivas y carentes de fundamento. En efecto, según esta institución, en virtud del artículo 19 de la Ley 342/2000, los tipos impositivos de los reajustes realizados para las aportaciones de activos llevadas a cabo con arreglo al artículo 4 del Decreto Legislativo 358/1997 y aquellos establecidos para los reajustes realizados para las aportaciones de activos llevadas a cabo al amparo de la Ley 218/1990 fueron idénticos durante varios años, de lo que se desprende que el tipo reducido no está justificado por el gravamen del 15 % de la plusvalía desde la realización de la aportación bajo el segundo régimen.
- 119 Por último, la Comisión precisa que las operaciones de reajuste son una posibilidad y no una obligación y, por tanto, no constituyen un complemento necesario de los regímenes de desajuste.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 120 Tal como se recuerda en el apartado 101 de la presente sentencia, el concepto de ayuda de Estado no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en el que se inscriben.
- 121 Corresponde al Estado miembro que ha introducido tal diferenciación entre empresas en materia de cargas demostrar que está efectivamente justificada por la naturaleza y la estructura del sistema de que se trate (sentencias de 29 de abril de 2004, Países Bajos/Comisión, C-159/01, Rec. p. I-4461, apartado 43; de 8 de septiembre de 2011, Comisión/Países Bajos, C-279/08 P, Rec. p. I-7671, apartado 77, y Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, antes citada, apartado 146).
- 122 De los apartados 62 y 106 de los fundamentos de la Decisión controvertida resulta que el Gobierno italiano afirmó, en el marco del procedimiento administrativo, que el régimen fiscal controvertido era simplemente una nueva versión del régimen introducido por la Ley 342/2000, que no contenía un elemento de ayuda estatal porque se aplicaba a las plusvalías realizadas como consecuencia de cualquier tipo de reestructuración societaria.
- 123 Según este Gobierno, el régimen establecido en el artículo 2, apartado 25, de la Ley 350/2003 generalizó la posibilidad de reajustar los valores fiscales al referirse implícitamente al artículo 14 de la Ley 342/2000, que se refería a todos los desajustes resultantes de reestructuraciones societarias realizadas con arreglo al Decreto Legislativo 358/1997.
- 124 En los apartados 68 y 69 de los fundamentos de la Decisión controvertida se precisa que, según el Gobierno italiano, la aplicación, por un lado, del artículo 2, apartado 25, de la Ley 350/2003 y, por otro lado, del régimen fiscal controvertido, daría lugar a un gravamen prácticamente idéntico de las plusvalías.
- 125 De los apartados 64 a 66 de los fundamentos de la Decisión controvertida se desprende igualmente que el Gobierno italiano estimaba que el régimen de reajuste previsto tras las operaciones de aportación de activos a cambio de acciones realizadas en el marco de la reestructuración del sector bancario llevada a

cabo por la Ley 218/1990 estaba justificada por la propia naturaleza de estas operaciones y por el hecho de que la neutralidad fiscal prevista para estas reestructuraciones era únicamente parcial. Según este Gobierno, el régimen de neutralidad fiscal parcial se hallaba justificado por el deseo de facilitar la privatización de algunas entidades de crédito y evitar concederles ventajas indebidas.

- 126 De estos elementos resulta, por un lado, que en el marco del procedimiento administrativo, el Gobierno italiano justificaba el régimen de neutralidad o de desajuste fiscal parcial establecido por la Ley 218/1990 mediante la especificidad de este régimen y, por otro lado, que la Ley 350/2003 generalizó la posibilidad de reajustar los valores fiscales de las aportaciones y de las acciones a cambio del pago de un impuesto sustitutivo sobre las plusvalías generadas por este reajuste.
- 127 Del examen de la normativa italiana también resulta que se instauraron sucesivamente dos regímenes distintos de neutralidad fiscal para las plusvalías realizadas a raíz de operaciones de aportación de activos entre sociedades, uno en el marco de la reestructuración del sector bancario y el otro en el marco de las operaciones de aportación de activos a cambio de acciones realizadas entre las demás sociedades.
- 128 A continuación, el legislador italiano introdujo mediante el Decreto Legislativo nº 41, de 23 de febrero de 1995, citado en el apartado 17 de la presente sentencia, un régimen de reajuste fiscal reservado a las plusvalías generadas por las operaciones de aportación de activos a cambio de acciones realizadas en el marco de la reestructuración del sector bancario.
- 129 El artículo 17 de la Ley 342/2000 introdujo la posibilidad, para las sociedades beneficiarias de aportaciones de activos a raíz de operaciones realizadas en el marco de la Ley 218/1990, de reajustar el valor fiscal de estas aportaciones a cambio del pago de un impuesto sustitutivo cuyo tipo variaba en función de que se reajustase el valor fiscal de los activos y de las acciones o únicamente el valor fiscal de los activos. En virtud del artículo 19 de esta Ley podía aplicarse el mismo régimen a todas las sociedades que se beneficiaron de aportaciones de activos a cambio de acciones al amparo del régimen de neutralidad fiscal del Decreto Legislativo 358/1997.
- 130 Por consiguiente, al adoptar la Ley 342/2000, el legislador italiano pretendió establecer un régimen de reajuste único del valor fiscal de los activos, sin importar el marco en que se hubiese realizado la operación de aportación. Este régimen de reajuste único fue prorrogado con arreglo al artículo 3, apartado 11, de la Ley 448/2001.
- 131 En el apartado 89 de los fundamentos de la Decisión controvertida, la Comisión reconoció que estos regímenes de reajuste establecidos por las Leyes 342/2000 y 448/2001, que permiten reconocer las plusvalías realizadas a cambio del pago de un impuesto sustitutivo uniforme para todas las empresas debían interpretarse como medidas fiscales generales justificadas por la lógica del sistema tributario italiano.
- 132 Pues bien, la Ley 350/2003 prorrogó únicamente el régimen del artículo 17 de la Ley 342/2000 y no el del artículo 19 de esta Ley. De ello resulta que las sociedades beneficiarias de aportaciones de activos a raíz de operaciones realizadas en el marco de la Ley 218/1990 eran las únicas que pudieron seguir reajustando el valor fiscal de estos activos a su valor contable a cambio del pago de un impuesto sustitutivo. Las demás sociedades que recibieron aportaciones de activos bajo el régimen de neutralidad fiscal del artículo 4 del Decreto Legislativo 358/1997 ya no podían llevar a cabo el reajuste de los valores fiscales de estos activos a cambio del pago de este impuesto.
- 133 Tal como se recuerda en el apartado 122 de la presente sentencia, el Gobierno italiano precisó, en el marco del procedimiento administrativo, que el artículo 2, apartado 25, de la Ley 350/2003 generalizó la posibilidad de reajustar los valores fiscales al referirse implícitamente al artículo 14 de la Ley 342/2000, y que el impuesto abonado con arreglo a esta disposición era prácticamente equivalente al abonado con arreglo al régimen fiscal controvertido.

- 134 No obstante, es preciso señalar que el régimen establecido en dicho artículo 14 existía en paralelo al establecido en los artículos 17 y 19 de la Ley 342/2000 y, por tanto, no puede interpretarse como una prórroga del régimen de dicho artículo 19. Procede observar además que el régimen previsto en el artículo 14 de la Ley 342/2000 no es equivalente al resultante del artículo 17 de esta Ley puesto que se refiere únicamente al reajuste de algunos activos y la diferencia entre los tipos impositivos de las plusvalías que establece depende del carácter amortizable o no del activo revalorizado y no del hecho de que el reajuste afecte únicamente a los activos o a los activos y las acciones, tal como dispone el referido artículo 17.
- 135 Las recurrentes sostienen que el hecho de que el régimen fiscal controvertido mantenga el régimen del artículo 17 de la Ley 342/2000 únicamente a favor de las sociedades beneficiarias de aportaciones de activos recibidos en el marco del régimen de la Ley 218/1990 está relacionado con el hecho de que, a partir de la entrada en vigor de la reforma fiscal del Decreto Legislativo 344/2003 y del régimen de «participación exención» establecido mediante dicha reforma, ya no existía riesgo de doble imposición de las plusvalías como consecuencia de operaciones de aportación de activos a cambio de acciones realizadas al amparo del régimen de neutralidad fiscal del Decreto Legislativo 358/1997 puesto que las sociedades que llevaron a cabo aportaciones y recibieron acciones a cambio estaban exentas hasta el 95 % para las plusvalías generadas a raíz de cesiones de acciones.
- 136 Sin embargo, de los apartados 66 a 68 de los fundamentos de la Decisión controvertida resulta que el Gobierno italiano justificó el régimen fiscal controvertido precisando que era el complemento necesario del régimen de neutralidad fiscal parcial de la Ley 218/1990 y que daba lugar a una tributación prácticamente idéntica a la resultante de la aplicación del artículo 2, apartado 25, de la Ley 350/2003. De las explicaciones dadas por este Gobierno no resulta que el hecho de no prorrogar el régimen establecido en el artículo 19 de la Ley 342/2000 se explicase por la circunstancia de que las sociedades que habían llevado a cabo aportaciones de activos en el marco del régimen del Decreto Legislativo 358/1997 gozasen del régimen de «participación exención» mientras que en el caso de las sociedades y entidades que habían llevado a cabo aportaciones de activos a cambio de acciones en el marco de la Ley 218/1990, se gravaba tanto a la entidad transmitente como a la sociedad beneficiaria de la aportación al realizar el reajuste.
- 137 Así, el régimen fiscal controvertido, respecto del cual el Gobierno italiano admitió que otorgaba una ventaja fiscal a las sociedades beneficiarias de aportaciones realizadas en el marco de la Ley 218/1990, no está justificado por la lógica del sistema fiscal italiano.
- 138 Procede declarar que el motivo de casación basado en que el régimen fiscal controvertido está justificado por la lógica del sistema fiscal italiano debe desestimarse.
- 139 Por consiguiente, procede desestimar el recurso.

Costas

- 140 En virtud del artículo 122, párrafo primero, del Reglamento de Procedimiento, cuando el recurso de casación sea fundado y el Tribunal de Justicia resuelva definitivamente el litigio, dicho Tribunal decidirá sobre las costas. El artículo 69 del mismo Reglamento, aplicable al procedimiento de casación en virtud del artículo 118 de dicho Reglamento, dispone en su apartado 2 que la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte.
- 141 En el caso de autos, puesto que el recurso de casación interpuesto por BNP Paribas y BNL ha sido estimado parcialmente procede declarar que tanto BNP Paribas y BNL como la Comisión cargarán con las costas en que hayan incurrido ante el Tribunal de Justicia.
- 142 Además, al ser infundado el recurso interpuesto por las recurrentes contra la Decisión controvertida procede condenar a BNP Paribas y a BNL a cargar con las costas del procedimiento ante el Tribunal General tal como solicitó la Comisión.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide:

- 1) Anular la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 1 de julio de 2010, BNP Paribas y BNL/Comisión (T-335/08) por haber infringido el artículo 107 TFUE, apartado 1.**
- 2) Desestimar el recurso de BNP Paribas y de Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL).**
- 3) BNP Paribas, Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) y la Comisión Europea cargarán cada una con sus propias costas.**
- 4) Condenar a BNP Paribas y a Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) a cargar con las costas del procedimiento ante el Tribunal General de la Unión Europea.**

Firmas